

Ураховуючи складність зв'язків між виділеними елементами системи формування людського фактора в антикризовому управлінні підприємствами, ґрунтуючись на принципах побудови систем і враховуючи галузеві особливості підприємств, необхідно розробляти систему формування людського фактора в антикризовому управлінні підприємствами різних галузей, яка б складалася з окремих підсистем (оцінки чинників впливу на властивості щодо людського фактора, розробки комплексу заходів формування людського фактора, оцінки ефективності системи формування людського фактора в антикризовому управлінні), у межах кожної з яких необхідно обґрунтувати послідовність етапів дій, що дозволить здійснити оцінку доцільності впровадження необхідних заходів в умовах глобальної нестабільності.

Статтю подано до редакції 16.10.2012 р.

**Я. Квачук**, аспірант кафедри міжнародних фінансів,  
Київський національний економічний університет  
імені Вадима Гетьмана

### **РОЛЬ МСФЗ В ОБ'ЄКТИВНОМУ РОЗКРИТТІ ФІНАНСОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ ТНК**

**АНОТАЦІЯ:** У даній роботі досліджено принципи, основні припущення, особливості МСФЗ, проведено порівняння МСФЗ із національними та загальноприйнятими принципами бухгалтерського обліку, досліджуються можливі шляхи викривлення фінансових показників і методи їх виявлення аудиторськими процедурами.

**КЛЮЧОВІ СЛОВА:** Міжнародні стандарти фінансової звітності, міжнародні корпорації, роль МСФЗ, аудит, шахрайство, принципи МСФЗ, припущення МСФЗ, аудиторська процедура, аудиторський висновок.

**АННОТАЦИЯ:** В данной работе исследуются принципы, основные предположения, особенности МСФО, проводится сравнение МСФО с национальными и общепринятыми принципами бухгалтерского учета, исследуются возможные пути искажения финансовых показателей и методы их выявления аудиторскими процедурами.

**КЛЮЧЕВЫЕ СЛОВА:** Международные стандарты финансовой отчетности, международные корпорации, роль МСФО, аудит, мошенничество, принципы МСФО, предположение МСФО, аудиторская процедура, аудиторский вывод.

**ANNOTATION:** in this work, main principles, assumptions of IFRS are researched, some comparison is made between IFRS and national standards of accounting, it has been researched some methods of «creative accounting» and ways of their revealing by audit procedures.

**KEY WORDS:** International Financial Reporting Standards, international corporations, role of International Financial Reporting Standards, audit, fraud, IFRS principles, IFRS assumptions, audit procedures, audit conclusion.

**Постановка проблеми.** Характерною ознакою глобалізації є уніфікація процесів, стандартів, підходів. Даний процес не оминув і фінансовий облік і фінан-

сову звітність. Прикладом цього є МСФЗ, які поступово набувають поширення у всьому світі. В даний час відбувається перехід від національних стандартів ведення бухгалтерського обліку до міжнародних. Перед Україною постає проблема погодження національних стандартів із міжнародними. Поряд із стандартами обліку та звітності, проникають в Україну і методи викривлення звітності. Відповідно, постає проблема їх виявлення та усунення. Звітність, складена згідно МСФЗ, дозволяє об'єктивніше відобразити фінансову інформацію.

Даному питанню приділяли увагу науковці: Кузьмінський Ю. А., Кузьмінський А.М., Сопко В. В., Кужельний М.В., Голов С.В., Даньків Й. Я., Бондар В. П., Лінник В.Г., Величко О.Г., Руденко-Сударєва Л.В., Петрик О.А., Костюченко В. М. та ін.

**Метою** даної роботи є визначення сутності МСФЗ, з'ясування відмінності національних і міжнародних правил складання звітностей. Відповідно задачами стають визначення принципів і правил побудови фінансової звітності згідно МСФЗ, з'ясування можливих способів викривлення звітності та шляхів уникнення шахрайства при складанні звітності.

**Виклад основного матеріалу.** У другій половині ХХ ст. історія розвитку бухгалтерського обліку вступила в нову фазу — фазу міжнародної стандартизації. Цьому сприяли об'єктивні передумови, серед яких можна виділити: розвиток світових продуктивних сил досяг такого рівня, при якому економічні процеси стали всеосяжними, глобальними та інтернаціональними; відносно значне проникнення капіталів різних країн у вигляді виробничих, капітальних і фінансових інвестицій; створення систем міжнародного кредитування та економічного регулювання; виникнення інтегрованих спільних підприємств, корпорацій, транснаціональних компаній (ТНК), що сприяло подальшій взаємообумовленості і взаємозалежності економік різних країн; вільна конвертація валют провідних держав, а також введення єдиної європейської валюти євро стимулювали подальше зміцнення міжнародних економічних зв'язків; необхідність реалізації міжнаціональних програм у соціальній та економічній сферах визначила необхідність у наявності єдиних підходів до управління економічними процесами [1].

До сучасних активних процесів глобалізації економічні традиції, різні законодавчі норми в різних регіонах світу сприяли появленню різних систем фінансового обліку. Але тенденції світової економіки виявили необхідність інтеграції, зближення існуючих моделей обліку. В таких умовах, бухгалтерський облік, який залишається вагомою інформативною базою, не міг залишатися в рамках регіональних чи національних стандартів.

Можливість об'єднання національних стандартів в значній мірі спричинена схожими економічними процесами і рішеннями. Наприклад, купівля-продаж активу, інвестування, надавання-взяття кредиту і т.д. Тому, в значній мірі процес стандартизації звітності та обліку був спричинений великими компаніями, а саме- ТНК. Без уніфікованих правил подання і обробки фінансової інформації, значні ресурси витрачалися б на уніфікацію стандартів всередині структури ТНК. Специфікою фінансової інформації ТНК являється те, що дані економічні структури здійснюють свою діяльність у різних правових системах. Багатоманітність моделей і принципів фінансового обліку та фінансової звітності у різних державах може створювати

проблеми для ведення бізнесу при аналізі діяльності компанії, прийнятті рішень, при консолідації фінансової інформації. В такому випадку виникає необхідність пристосування до правових норм ведення обліку різних держав.

Як відомо, міжнародні корпорації являються впливовими гравцями міжнародного бізнесу та міжнародної політики. ТНК діє як одна структура, але працює в різних правових режимах. Фінансові звіти в різних регіонах, де діє міжнародна корпорація, можуть будуватися на різних принципах. Тому для отримання достовірної фінансової інформації з різних дочірніх компаній виникає потреба стандартизації подання та розкриття фінансової інформації. МСФЗ дозволяють ТНК складати звітність на єдиних принципах і за єдиними правилами, що дає змогу порівнювати, аналізувати та оцінювати роботу різних дочірніх підрозділів ТНК. Поряд із цим, МСФЗ дозволяють об'єктивно складати фінансову звітність, зменшуючи можливість її викривлення та шахрайства.

На даний момент, майже всі відомі ТНК та фінансові інституції публікують свою фінансову інформацію згідно МСФЗ.

Створення міжнародних ринків капіталу також стимулювало зближення систем звітності та обліку. До середини XX століття кожна держава мала відносно достатню кількість капіталу для забезпечення розвитку своєї економіки. Значному росту міжнародних ринків капіталу сприяли план Маршалла, з'явився євrorинок валют.

Потрібно зазначити, що жодна економічно розвинена країна в даний час не застосовує безпосередньо МСФЗ, а користується своїми, національними стандартами. Повною мірою міжнародними стандартами керуються лише ТНК, для яких застосовувати національні методики обліку кожної країни незручно. Проте в багатьох державах проводиться робота по зіставленню з МСФЗ національних стандартів, у деяких із них національні стандарти максимально наближені до міжнародних [1].

Фінансова звітність, складена згідно з МСФЗ, задовольняє інформаційні потреби, що є загальними для всіх користувачів. Але такі фінансові звіти не здатні забезпечити окремих користувачів усією інформацією, потрібною їм для прийняття рішень.

Існує тенденція, що українські компанії все частіше звертаються до міжнародних принципів складання звітності. Значною мірою це вплив міжнародних ТНК, які вимагають подання фінансової звітності саме згідно МСФЗ. Існує кілька основних причин презентації фінансової звітності українських компаній за міжнародними стандартами:

- бажання залучити кредити від міжнародних фінансових інститутів;
- подача звітності дочірніх компаній, які знаходяться в Україні, материнським ТНК;
- лістинг на біржу, (initial public offering);
- співпраця із іноземними компаніями.

У процесі розвитку економічної діяльності набули поширення національні стандарти деяких країн, відомі як *GAAP* (Generally Accepted Accounting Principles). Фактично, це національні стандарти держав, які набули поширення. Найбільш розповсюджені з них — *US GAAP* (стандарти США) і *UK GAAP* (стандарти Великобританії). Найчастіше під назвою *GAAP* маються на увазі стандарти США. *US GAAP* набув відносно широкого поширення на американському континенті та в деяких інших державах.

Проведені нами дослідження дозволили виявити відмінності американського стандарту від МСФЗ. Найзначніші з позиції об'єктивного розкриття фінансової інформації розкрито в табл. 2 [1].

Таблиця 2

## ПОРІВНЯННЯ МСФЗ І US GAAP

Показник	МСФЗ	US GAAP
Перше застосування стандартів	Всі стандарти застосовуються з першої дати підготовки звітності по МСФЗ. Виняток може бути зроблено тільки для будівель, споруд та обладнання, об'єднання бізнесів та обліку пенсійних планів. Всі коригування, зроблені в момент переходу на МСФЗ, мають бути відображені у фінансовому результаті першого року застосування МСФЗ	US GAAP також вимагають застосування всіх стандартів для попередніх періодів. Однак існують правила перехідного періоду і спеціально призначені для цього стандарти
Функціональна валюта	Функціональна валюта — валюта, відповідна валюті тієї країни, в якій зареєстрована компанія. Якщо компанія (наприклад, представництво) веде звітність у кількох валютах, то на основі професійного судження фахівця, що складає звітність, вибирається валюта, яка найбільш достовірно відображає економічний результат діяльності компанії	Функціональна валюта — валюта, в якій компанія несе витрати і отримує доходи. У порівнянні з МСФЗ, менш жорсткі вимоги при виборі функціональної валюти (немає прив'язки до валюти країни)
Валюта звітності в умовах гіперінфляції	Звітність повинна бути переоцінена з урахуванням поточної купівельної спроможності грошової одиниці	Звітність повинна бути складена у стабільній валюті, перерахунок з урахуванням інфляції не дозволено
Звіт про прибутки та збитки	Немає чітко визначеного формату, можливі два підходи до класифікації витрат: по їх суті або за функціями	Видається в одноступеневому (поділ на доходи і витрати) або багатоступеневому форматі (операційний і неопераційний фінансовий результат)
Звіт про рух грошових коштів	Форма подання звіту регламентована, складається прямим або непрямим методом. До складу грошових коштів включаються овердрафти та грошові еквіваленти з терміном погашення до трьох місяців	Видається в одноступеневому (поділ на доходи і витрати) або багатоступеневому форматі (операційний і неопераційний фінансовий результат)
Звіт про зміни капіталу	У звіті подаються: — власний капітал на початок року; — інвестиції власників; — чистий прибуток; — доходи / витрати, що відносяться на власний капітал; — вилучення власників. Всі статті підлягають детальному розкриттю	Така деталізація, як по МСФО, не потрібно — дані в звіті відображаються сумарно

Закінчення табл. 2

Показник	МСФЗ	US GAAP
Зміни в обліковій політиці	Відображаються ретроспективно, тобто в поточному і всіх попередніх періодах. При цьому зміни попередніх періодів відображаються як зміни вхідного сальдо прибутку / збитку минулих років.	Зміни відображаються у фінансових результатах поточного періоду, в якому ці зміни відбулися. Зміни в минулих періодах потрібно відображати в разі: — зміни в методі оцінки запасів; — зміни амортизаційних норм у залізничній індустрії; — зміни методу обліку будівельних договорів; — застосування методу обліку за повною вартістю в добувній промисловості
Історична вартість	При оцінці активів використовується історична вартість, також активи можуть бути переоцінені.	Переоцінка не допускається, за винятком деяких цінних паперів і деривативів.
Визнання дочірнього підприємства	Дочірнє підприємство — те, над яким можливий контроль, тобто управління фінансовою та господарською діяльністю компанії для отримання вигоди від результатів діяльності	Дочірнє підприємство — те, над яким можливий контроль, тобто володіння більшістю голосуючих акцій або за договором. Консолідації підлягають також компанії зі змінною часткою участі, в яких материнська компанія не має вирішального впливу на результат голосування, але приймає на себе більшу частину збитків або доходів.

Слід зазначити, що і МСФЗ, і USGAAP створені для запобігання шахрайства. Їх існує велика кількість. Розповсюджені способи як і просто перекручування фінансової звітності загалом, так і шахрайство у сфері переоцінки чи недооцінки активів чи пасивів компанії. Найпоширеніші такі способи перекручування звіту про доходи і витрати: розрахунки через підставні компанії, дострокове визнання виручки, приховування витрат у бухгалтерському обліку, необ'єктивна капіталізація витрат, продаж з умовою, необ'єктивне відображення виконання довгострокових договорів.

Часто шахрайство стосується і балансу. Розповсюджені такі способи перекручування інформації про активи і пасиви компанії: завищення вартості запасів, необ'єктивне розкриття інформації про дебіторську заборгованість, необоротні активи, набули поширення схеми за участю дочірніх і залежних компаній.

МСФЗ має на меті збільшення об'єктивності у розкритті фінансової інформації. Наприклад, у стандарті IAS 38 (Intangible assets) активами вважаються лише ті нематеріальні активи, які можуть принести економічну вигоду. Тому витрати на загальнонаукові дослідження не можуть бути капіталізовані і відносяться просто на поточні витрати підприємства. Витрати на створення не-

матеріального активу признаються як його собівартість тільки тоді, коли даний нематеріальний продукт може бути визнаний як «генератор» майбутніх прибутків. В IAS 37 (Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets) даються рекомендації стосовно визнання і розкриття дебіторської і кредиторської заборгованості залежно від можливості їх появи у майбутньому [3, с. 210].

Проблема прийняття Міжнародних стандартів Україною полягає в тому, що стандарти між собою тісно пов'язані. Не можна прийняти один, проігнорувавши решту. З одного боку, для успішної інтеграції України у міжнародний бізнес, існує необхідність приймати міжнародні стандарти, з іншого боку — для цього слід перебудовувати систему звітності, що створить певні проблеми. Тому відбувається поступовий перехід до міжнародних стандартів. Прикладом цього є Розпорядження Кабінету Міністрів України від 24.10.2007 р. № 911-р «Про схвалення стратегії застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні». У Розпорядженні зазначено, що МСФЗ включають стандарти бухгалтерського обліку та фінансової звітності, які застосовуються у державах — членах Європейського Союзу відповідно до Регламенту Європейського Парламенту і Ради ЄС від 19 липня 2002 р. № 1606/2002.

Разом із міжнародними стандартами фінансової звітності, в Україну проникає практика її викривлення. За оцінками Міністерства фінансів США, збитки, нанесені серією банкрутств по престижу американського ділового світу, «пошкодили» економіку країни більше, ніж теракти 11 вересня 2001 року.

Найчастіше приклади виявлення шахрайства у фінансовій звітності були у США, оскільки вагомим джерелом капіталу у даній державі є фондовий ринок. Тому для збільшення ринкової вартості своїх цінних паперів компанії вдавались до шахрайства, як правило, з метою штучного збільшення своїх прибутків. Хоча в аудиторській діяльності однієї із відомих компаній трапився випадок, коли прибутки штучно занижувались генеральним директором для того, щоб власник не вилучав вільні грошові кошти з обороту, тим самим не наближуючи підприємство до краху. Це поодинокі випадки, тому у складанні фінансової звітності та аудиті є два відомих принципа:

- не занижити зобов'язання;
- не завищити активи.

Як правило, саме ці дві вищевказані речі намагається зробити менеджмент для викривлення фінансової звітності.

#### **Висновки та перспективи подальшого дослідження**

На основі поданої інформації можна стверджувати, що МСФЗ поступово переймаються в Україні. Різниця між українськими та міжнародними стандартами полягає у принципах обліку та звітності, та в розкритті фінансової інформації. Разом з цим, в Україну проникає і практика викривлення фінансової звітності. Для виявлення шахрайства залучаються відповідні компанії, проводяться відповідні аудиторські процедури.

Перспективним для подальшого дослідження являється проблема втілення Україною не стільки загальних принципів МСФЗ, а практичного застосування МСФЗ.

### Література

1. Теория и практика финансового учета [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <http://gaap.ru>.
2. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік за міжнародними стандартами: приклади та коментарі / С.Ф. Голов, В.М. Костюченко — К.: Лібра, 2001. — 840 с.
3. АТС «АССА F3» («Financial accounting»).
4. Даньків Й. Я. Стандартизація обліку і аудиту: навчальний посібник / Й.Я. Даньків. — К.: Знання, 2004. — 310 с.
5. Бондар В. П. Організація і методика обліку та аудиту за міжнародними стандартами: Навчальний посібник / В.П. Бондар. — К.: Держ. Академія статистики, обліку та аудиту, 2006. — 320 с.
6. Кужельний М. В. Контроль фінансової звітності та правильності її складання: Навчальний посібник / М.В. Кужельний — К.: Ельга-Ніка центр, 2001. — 240 с.
7. Шелудько В. М. Фінансовий менеджмент: Підручник / В.М. Шелудько. — К.: Знання, 2006. — 439 с.
8. Журнал «Контроль». Листопад 2008.
9. Урядовий портал [Електронний ресурс]. — Режим доступу: [www.kmu.gov.ua](http://www.kmu.gov.ua).
10. АТС «АССА F7» («Financial reporting»).

Статтю подано до редакції 14.10.2012 р.

УДК: 331.1

**Н. О. Колінко**, здобувач, ст. викладач  
кафедри загальнооекономічної підготовки та маркетингу,  
Н-Н ІППТ НУ «Львівська політехніка»

### ОЦІНКА ТРУДОВОЇ ІННОВАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ КЕРІВНИКА

**АНОТАЦІЯ.** У статті розглянуто проблеми оцінки трудової інноваційної діяльності керівника. Запропоновано послідовний процес оцінювання інноваційної діяльності керівника. Проведене дослідження дало нам змогу сформулювати висновки щодо рівня ефективності керівництва інноваційної діяльності.

**КЛЮЧОВІ СЛОВА:** оцінка, процес оцінювання інноваційної діяльності керівника, ефективність трудової інноваційної діяльності керівника.

**АННОТАЦИЯ.** В статье рассмотрены проблемы оценки трудовой инновационной деятельности руководителя. Предложено последовательный процесс оценки инновационной деятельности руководителя. Проведенное исследование позволило нам сформулировать выводы относительно уровня эффективности руководства инновационной деятельности.

**КЛЮЧЕВЫЕ СЛОВА:** оценка, эффективность трудовой инновационной деятельности руководителя.

**ABSTRACT.** The article deals with the problem of assessment work innovation leader. A sequential evaluation process innovation leader. This study has allowed us to form conclusions about the level of effectiveness of management innovation.

**KEY WORDS:** evaluation, the evaluation process innovation leader, labor efficiency innovation leader.